

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056570

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 6 de noviembre de 2014

Vocalía 3.<sup>a</sup>

R.G. 6668/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Prueba. Momento de aportación de documentos o pruebas.** En el caso que se analiza, es por primera vez en la vía económico-administrativa cuando la interesada procede a aportar abundante documentación requerida por la inspección y no aportada ante ella en su día. Pues bien, este Tribunal desea recordar que ha venido pronunciándose reiteradamente sobre la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos. En este sentido, se ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a éste último. Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, la interesada no acredita ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no proporcionó a la Inspección la documentación ahora aportada cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora por lo que, no derivándose del expediente circunstancia alguna que impidiera tal aportación, debe concluirse que ello se debió, exclusivamente, a su libre decisión, y ello a la vista de los constantes requerimientos consignados en diligencias firmadas por el representante de la obligada tributaria. No procede, en consecuencia, la admisión de dicha documentación en esta fase revisora. [Vid., Resolución TEAC, de 16 de febrero de 2012, RG 2571/2010 (NFJ046302)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179, 183, 191, 195, 226 y 230.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 15, 31, 37, 50, 85 y 89.  
RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 96.  
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 88 y 93.  
RD 1643/1990 (PGC).  
Convenio de 11 de marzo de 2013 (Convenio con Argentina), art. 12.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuestas por D. Fx, en nombre y

representación de **GRUPO I... C..., S.A**, con N.I.F.: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra liquidaciones, y sanciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos 2005 (liquidación a ingresar 3.280.315,26 €, sanción de 466.448,62 €), 2006 (liquidación a ingresar 16.233.714,22 €, sanción de 531.346,88 €), 2007 (liquidación a ingresar 10.483.210,77 €, sanción de 1.413.402,15 €) y 2008 (liquidación a ingresar 7.883.502 €)

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 18 de junio de 2010, **GRUPO I... C..., S.A** recibe la notificación de la comunicación de inicio de procedimiento de inspección tributaria en relación al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008) emitida por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT

### Segundo.

Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 22 de Mayo de 2012 se firman, en Disconformidad, las siguientes ACTAS (en las que los actuarios competentes recogen las propuestas de regularización que consideran procedentes):

- A02 – ..., en relación al IS de 2005, de la que resulta una cuantía a ingresar de 3.264.567,77 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 – ..., en relación al IS de 2006, de la que resulta una cuantía a ingresar de 16.152.310,05 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 – ..., en relación al IS de 2007, de la que resulta una cuantía a ingresar de 10.427.748,42 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;
- A02 – ..., en relación al IS de 2008, de la que resulta una cuantía a ingresar de 7.835.117,92 € incluyendo el cálculo de intereses de demora;

En todas ellas se concretan, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, una serie de dilaciones y de períodos de interrupción justificada del procedimiento por un total de 583 días; asimismo, se deja constancia del acuerdo del Inspector Jefe, de 9 de Junio de 2011, notificado en 13 de junio de 2011, por el que se dispuso la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento por un período adicional de 12 meses.

### Tercero.

Una vez presentadas las alegaciones correspondientes por parte del sujeto pasivo, discutiendo los criterios de la Inspección expuestos en las Actas (y en los correspondientes Informes ampliatorios adjuntos), el 25 de Julio de 2012, notificados en 2 de Agosto de 2012, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios confirmando los fundamentos recogidos en las Actas previas y fijando las siguientes cuantía a ingresar a cargo de **GRUPO I... C..., S.A**:

- a) Acuerdo A23 – ... correspondiente al IS de 2005, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 3.280.315,26 €, incluyendo 827.726,65 € como intereses de demora;
- b) Acuerdo A23 – ... correspondiente al IS de 2006, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 16.233.714,22 €, incluyendo 3.555.445,72 € como intereses de demora;
- c) Acuerdo A23 – ... correspondiente al IS de 2007, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 10.483.210,77 €, incluyendo 1.845.242,93 € como intereses de demora;
- d) Acuerdo A23 – ... correspondiente al IS de 2008, en el que se consigna una cuantía a ingresar de 7.883.502 €, incluyendo 1.072.441 € como intereses de demora.

Entre otros extremos, los citados acuerdos regularizan la situación tributaria en los siguientes aspectos:

1) En primer lugar, la Inspección elimina, como gastos deducibles de cada uno de los períodos referidos, los importes satisfechos por el alquiler periódico de un Palco en el Estadio ..., (contabilizados por la sociedad en la

cuenta 627 – Publicidad y Propaganda). Dichos gastos ascendieron a 134.423,76 € en el año 2005, a 133.889 € en el año 2006, a 191.462 € en el año 2007 y a 234.018 € en el año 2008.

2)El acuerdo recoge que, dado que **GRUPO I... C..., S.A** surge en 2005 como producto de la fusión por absorción de sus subsidiarias (**I... W..., S.A.** y **CE..., S.L.**), así como un grupo de sociedades subsidiarias de **I... W..., S.A. (C...-CY..., S.A., El... M... S.A., MA... T..., S.A., SE... I..., S.A., IN... I..., S.A., ED... P..., S.L.** y **PR... IN..., S.L.**), y que la diferencia de fusión que tuvo efectos fiscales (Fondo de Comercio y revalorizaciones de activos procedentes de I...) ascendió al 29,94% (para los elementos procedentes de I...) y al 44,35% (para los procedentes del **Grupo C... CY...**), debían haberse llevado a cabo unos ajustes extracontables por las ventas de ciertos elementos del inmovilizado (el valor contable del bien enajenado incluye el 100% de la citada revalorización, mientras que fiscalmente sólo tenían efecto los porcentajes señalados). Y es que, en aplicación del artículo 89.3 TRLIS, la revalorización asignada a los inmuebles en el proceso de fusión del **GRUPO I... C...** en el ejercicio 2005, así como la amortización de los fondos de comercio que, en su caso, se pusieran de manifiesto, tendrá efecto fiscal en la medida que cumpla los requisitos previstos en la normativa. Para concretar dicho efecto fiscal, los acuerdos recogen la admisibilidad de los porcentajes calculados por el contribuyente, que se reflejaron en el apartado 2.2 de la diligencia nº 35 formalizada con **GRUPO I... C..., S.A.** (los 29,94 % y 44,35% ya referidos).

En consecuencia, para determinar la base imponible de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que se producen las ventas de los activos revalorizados, los acuerdos consideran procedente practicar unas correcciones positivas al resultado contable por el importe de la revalorizaciones que no tienen efectos fiscales (que, sin embargo, fueron consideradas coste en los resultados contables declarados por la empresa), sin perjuicio de que deba, también, tenerse en cuenta el ajuste negativo a considerar por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria que correspondan. En todos los casos, como debe partirse, para concretar los ajustes, del valor de los inmuebles revalorizados que se venden, la Inspección reconoce que, aunque resultara procedente tomar, como coste de adquisición de los mismos, el acreditado documentalmente más las revalorizaciones asignadas en la fusión de 2005, aplicando los coeficientes correctores exclusivamente a los valores acreditados, dicha postura, estrictamente considerada, podría no reflejar el verdadero resultado de las operaciones realizadas; por ello, en definitiva, entiende que debe partirse de los costes reflejados en la contabilidad del contribuyente en el momento de la venta, corregidos, evidentemente, en la parte de la revalorización asignada al inmueble que no tiene efectos fiscales y que, sin embargo, sí forma parte del coste contable considerado en cada caso. Concretamente, se distingue en los casos en que existe (se ha aportado) justificación documental del coste de adquisición del bien enajenado – se le aplica el coeficiente correspondiente al año de adquisición – de aquéllos en los que no existe tal acreditación documental, en cuyo caso, se considera el primer dato de coste contable acreditado por el contribuyente mediante la presentación de copia de los correspondientes registros contables del inmueble en cuestión y se aplica el coeficiente del año al que corresponda el citado dato de coste contable. Así, se concretan los siguientes ajustes:

#### **a) Ajustes del AÑO 2006**

Según se recoge en el acuerdo, en el ejercicio 2006 **GRUPO I... C... S.A.** vende el inmueble denominado “**EDIFICIO O...**”, sin realizar ajuste extracontable alguno. El coste incluido en 2006 por el contribuyente en su contabilidad incluía 13.455.634,91 €, correspondiente a la revalorización atribuida en la fusión de 2005 al inmueble. De acuerdo a lo anteriormente expuesto, la Inspección entiende procedente practicar una corrección al resultado contable de 7.084.135,26 €, resultante de la suma de los dos componentes determinados en los siguientes términos:

- Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (13.455.634,99 €) que no tiene efecto fiscal (era computable únicamente un 29,94%): 9.427.017,87 €;
- Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria, -2.342.882,61 €

#### **b) Ajustes del AÑO 2007**

En este ejercicio se venden los inmuebles “**TERRENO... E...**” y “**OFICINAS C...**” – de este inmueble se vende una parte en 2007 y otra en 2008, quedando en el Balance de la entidad una plaza de garaje a 31 de Diciembre de 2008 – los cuales habían dado lugar al reconocimiento de unas revalorizaciones como consecuencia de la fusión de 2005 de 9.295.053,80 € y de 10.761.553 € respectivamente, matizándose que una parte de dichas revalorizaciones ya fue reconocida como coste contable (vía amortización) en ejercicios anteriores.

En los mismos términos que para el ejercicio 2006, la Inspección entiende que debe practicarse un ajuste en la Base Imponible de 2007 por ambos elementos. Así, en cuanto a **TERRENO... E...**, el ajuste se produce porque el contribuyente consideró incorrectamente que el porcentaje de revalorización con efectos fiscales era el 44,35%, correspondiente a los bienes que tienen su origen en el **Grupo C... CY...**; sin embargo, tal y como se

recoge en el acuerdo, este inmueble procedía del Grupo I..., con lo que el porcentaje a considerar era únicamente del 29,94%. Es decir, la Inspección concluye que, que mientras el contribuyente consideró procedente un ajuste en la Base Imponible de 2007 de 4.823.828,72 €, el que correspondería haber registrado era de 5.343.253,73 €, el cual resulta de la suma de los siguientes dos componentes:

- Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (9.295.053,80 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 29,94%): 6.512.114,69 €;

- Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (en este caso, coeficiente correspondiente a adquisiciones en el año 2003 sobre la totalidad del coste histórico, sin incluir la revalorización, contabilizado en el momento de la venta del inmueble), resultando un total de -1.168.860,96 €.

En conclusión, según el acuerdo liquidatorio, la corrección al resultado contable a realizar por la venta del inmueble "**TERRENO... E... (CTRA DE ANDALUCÍA)**", asciende a 519.425,01 € (5.343.253,73 € que era el ajuste procedente menos 4.823.828,72€ que fue el practicado por el sujeto pasivo en la autoliquidación).

Por lo que se refiere a "**OFICINAS C...**", se reconoce que el contribuyente no tuvo en cuenta que una parte de las ventas de este inmueble se materializan en 2008, con lo que el resultado contable de las mismas, incluyendo como coste la revalorización que se les asigna, se declara en dicho ejercicio 2008 (en 2007 se vende la parte de éste que engloba unas oficinas y 21 plazas de parking), quedando sin vender aun, a 31 de Diciembre de 2008, una de las plazas de garaje que se incluían en el inmueble. Tras calcular qué parte de la revalorización total del inmueble generada por el proceso de fusión en 2005 (10.761.553 €) correspondía a la parte enajenada en 2007 (se determina en 7.412.199,67 €) – excluyendo la parte correspondiente a lo amortizado en 2005 y 2006, a lo que se vende en 2008 y a la plaza de garaje que no está vendida a 31 de Diciembre de 2008 – se concreta que el ajuste a practicar, en la Base Imponible de 2007, por la venta de este activo revalorizado ascendía a 3.676.638,74 €, resultante de la suma de sus dos componentes:

- Un ajuste positivo por la parte de la revalorización del inmueble en la fusión (7.412.199,67€) que no tiene efecto fiscal (era computable un 44,35%, pues es un elemento que procedía del **Grupo C... CY...**): 4.124.889,12 €;

- Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria (en este caso, coeficiente correspondiente a adquisiciones anteriores a 1984 sobre la totalidad del coste histórico (sin incluir la revalorización) contabilizado en el momento de la venta), resultando el ajuste por -448.250,38 €.

En conclusión, y dado que el ajuste que practicó el sujeto pasivo en su autoliquidación por este concepto fue de 2.829.840,23 € – ya que tomó como referencia la revalorización total del inmueble sin excluir la parte que correspondía a lo vendido en 2008 y a lo no vendido – según el acuerdo liquidatorio, la corrección al resultado contable a realizar por la venta del inmueble "**OFICINAS C...**", en el ejercicio 2007 asciende a 846.798,51 € (3.676.638,74 € que era el ajuste procedente menos 2.829.840,23 € que fue el practicado por el sujeto pasivo en la autoliquidación)

También se recoge que en 2007 se enajenaron los inmuebles "**L... C... EDIFICACIONES...**" e "**INMUEBLE ... EN M...**", y que el ajuste que se practicó en la autoliquidación por el sujeto pasivo fue incorrecto pues se determinó mal la revalorización de los mismos. Y es que se concretó ésta en 11.019.891,42 € mientras que la procedente era de 9.433.623,32 €, debiendo además considerarse, a estos efectos, que parte de esta revalorización ya había sido objeto de ajuste en el ejercicio 2005 al haber sido amortizada parcialmente por el contribuyente.

Así, el ajuste que hubiera resultado procedente hubiera sido de 5.944.716,51 € como resultado de la suma de sus componentes:

- Un ajuste positivo por la parte de la revalorización de los inmuebles en la fusión, excluyendo la parte ya amortizada en ejercicios anteriores (9.327.605,77 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 29,94%, pues son elementos que procedían de I...): 6.534.920,60 €;

- Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria correspondientes al año de incorporación de cada coste, incluyendo la revalorización que tiene efecto fiscal, y de cada amortización, según la información disponible, resultando el ajuste por -590.204,09 €.

En conclusión, y dado que el ajuste que practicó el sujeto pasivo en su autoliquidación por este concepto fue de 616.637,43 €, según el acuerdo liquidatorio, la corrección al resultado contable a realizar por la venta de los inmuebles referidos, en el ejercicio 2007, asciende a 5.328.079,08 € (5.944.716,51 € que era el ajuste procedente menos los 616.637,43 € que fue el practicado por el sujeto pasivo en la autoliquidación).

### c) **Ajustes en el AÑO 2008**

El acuerdo liquidatorio entiende que la parte de la revalorización atribuida en la fusión de 2005 a **OFICINAS C...** correspondiente a lo vendido de éste en el año 2008 (algunas oficinas y plazas de garaje), fue

coste contable de las ventas de este período y, en consecuencia, debió procederse a ajustar la Base Imponible del ejercicio en los términos expuestos.

Así, tras fijar la parte de la revalorización total del inmueble generada por el proceso de fusión en 2005 (10.761.553 €) que correspondía a la parte enajenada en 2008 (2.843.547,08 €), el acuerdo concreta el ajuste en la Base imponible por este concepto en 1.421.751,84 € resultante de la suma de sus dos componentes:

- Un ajuste positivo por la parte correspondiente de la revalorización de los inmuebles en la fusión, (2.843.547,08 €) que no tiene efecto fiscal (era computable un 44,35%, pues son elementos que procedían de **Grupo C... CY...**): 1.582.433,95 €;

- Un ajuste negativo, por la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria correspondientes al año de incorporación de cada coste, incluyendo la revalorización que tiene efecto fiscal, y de cada amortización, según la información disponible, resultando el ajuste por -160.682,11 €.

Considerando, además, que la corrección al resultado contable declarada por el sujeto pasivo en el IS de 2008 en concepto de “*Ventas inmovilizado revalorizado*” por importe de -3.788.736,42 € (correspondiente a la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria al valor neto contable en el momento de la venta de la parte del inmueble “**OFICINAS C...**” vendida en 2008 - en este caso el contribuyente aplica el coeficiente 2,1967, correspondiente a adquisiciones anteriores a 1/1/1984, a la totalidad del valor neto contable, incluida la revalorización atribuida en la fusión de 2005, de estas ventas: 3.165.986,81€) no resulta procedente al no haberse acreditado, de forma completa, la totalidad del coste de venta considerado en el cálculo del resultado contable declarado, ni documentalmente, ni su evolución contable desde la adquisición, el acuerdo liquidatorio recoge un ajuste total, en la Base Imponible del IS de 2008 por este concepto de 5.210.488,26 € (3.788.736,42 € + 1.421.751,84 €).

3) Otro de los aspectos en que se fundamenta la actuación regularizadora llevada a cabo por el Servicio de Inspección Tributaria de la AEAT viene referido a la consideración de las correcciones al resultado contable consideradas por la sujeto pasivo en sus autoliquidaciones tributarias en razón de las operaciones exteriores de determinadas UTEs en las que participaba en los ejercicios 2007 y 2008. Concretamente, se entiende que de la corrección al resultado contable aplicada en 2007 (-689.567,17 €) el importe correspondiente a la **UTE L... OFF** (-641.301,16 €), en la que la sujeto pasivo participa en un 25%, resulta improcedente ya que ésta, de acuerdo con el resultado de la actuación inspectora, no realiza actividades en el exterior sino que opera en España realizando exportaciones a otros países. Siguiendo el mismo criterio, se considera también improcedente la corrección practicada, por la misma UTE, en el ejercicio 2008 (-4.614.923,69 €), incluyéndose también en el ajuste del período, con los mismos fundamentos, el ajuste aplicado por la **UTE R... OFF** (-837.517,74 €), en la que la sujeto pasivo participaba en un 91%.

4) Se ajusta también, para el ejercicio 2008, un importe de 2.400.000 € en la Base Imponible, considerando gastos no deducibles unos importes contabilizados como gastos contables y que el sujeto pasivo pretende justificar como gastos en relación con el Proyecto para la construcción y explotación de una autopista en India. La Inspección concluye que se trata de gastos que no están relacionados con ingresos a integrar en el Impuesto sobre Sociedades del Grupo fiscal **a/01** en el ejercicio de referencia.

5) Improcedencia de las deducciones aplicadas por el sujeto pasivo en sus autoliquidaciones por la realización de actividades exportadoras.

**Para el año 2005**

En la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 presentada por el Grupo Fiscal **a/01**, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación por importe de 659.748,22 €, derivadas de la inversión efectuada en dicho ejercicio por **I... INGENIERÍA...** (2.638.922,88 €); sin embargo, la Inspección entiende que no se han acreditado de forma suficiente los gastos que justifican dicha deducción por lo que se considera improcedente.

**Para el año 2006**

En la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 presentada por el Grupo Fiscal **a/01**, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose

<b>SOCIEDAD INVERSOTA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
<b>I... C... CON..., S.A</b>	10.190.063 €	2.547.515,75 €	<b>CONCESIONARIA</b>

			<b>A... M..., S.A</b>
I... C... CON..., S.A	43.925.785 €	10.981.446,25 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... C... CON..., S.A	30.000.000 €	7.500.000 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... INGENIERÍA...	14.128.020 €	3.554.505 €	T... ESTUDIOS..., S.A
<b>TOTAL</b>	<b>98.333.868 €</b>	<b>24.583.467 €</b>	

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas a **CONCESIONARIA A... M..., S.A** y a **I... ENERGIA... P... LTDA**, por lo que únicamente se admite, como inversión generadora de la deducción por la realización de actividades exportadoras, la referida a los 14.218.020 € invertidos en **T... ESTUDIOS..., SA**.

Asimismo, se elimina la deducción de 659.748,22 € procedente del ejercicio 2005 (en el que se consideró improcedente) y que había sido aplicada en el ejercicio 2006 y se concreta que, de las actuaciones realizadas, "(...) resulta que a 31/12/2006 no existe ningún importe de deducciones por actividades de exportación pendientes de aplicar por el contribuyente".

**Para el año 2007**

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal **a/01** del ejercicio 2007, presentada por el Grupo Fiscal **a/01**, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose:

<b>SOCIEDAD INVERSORA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
C... CO... CON, S.A	640.601,35 €	76.872,16 €	I... C... MÉXICO / I... C... ARGENTINA
I... C... CON..., S.A	24.2542264,23 €	2.910.511,71 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... INGENIERÍA..., S.A	2.048.113,68 €	245.773,64 €	I... PRO...LTDA, I.C POLONIA / I.C ARGENTINA
<b>TOTAL</b>	<b>26.942.979,26 €</b>	<b>3.233.157,51 €</b>	

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas, por lo que se elimina toda la deducción aplicada en el ejercicio, incluyendo la cuantía procedente de ejercicios anteriores y que se consideraron improcedentes.

**Para el año 2008**

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal **a/01** del ejercicio 2007, presentada por el Grupo Fiscal **a/01**, se incluyen deducciones generadas por actividades de exportación con el siguiente desglose:

<b>SOCIEDAD INVERSORA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
I... C... CON..., S.A	75.105.620,46 €	6.759.505,84 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... C... CON..., S.A	40.194.951,86 €	3.617.545,66 €	CONCESIONARIA A... P..., SA ...
I... C... CON..., S.A	12.739.176,24 €	1.146.525,86 €	CONCESIONARIA A... M..., S.A
I... C... CON..., S.A	435.578,73 €	39.202,08 €	SO.. I... O... LTD
I... INGENIERÍA..., S.A	11.637,00 €	1.047,33 €	I.C ARGENTINA, S.A

<b>S.A</b>			
<b>I... INGENIERÍA..., S.A</b>	2.746.066,14 €	247.145,95 €	<b>I.C POLONIA, S.A</b>
<b>C... CO... CON, S.A</b>	11.637,00 €	1.047,33 €	<b>I.C ARGENTINA, S.A</b>
<b>C... CO... CON, S.A</b>	85.417,57 €	7.687,57 €	<b>SO.. I... O... LTD</b>
<b>TOTAL</b>	<b>131.330.085,00 €</b>	<b>11.819.707,62 €</b>	

Tras el desarrollo de las actuaciones, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referidas, por lo que se elimina toda la deducción aplicada en el ejercicio, incluyendo la cuantía procedente de ejercicios anteriores y que se consideraron improcedentes.

6) También es objeto de regularización la deducción por doble imposición internacional aplicada por el Grupo Fiscal **a/01** en el ejercicio 2007, correspondiente a **I... INGENIERÍA..., S.A**, por importe de 1.180.114,41 € correspondientes a las retenciones efectuadas en Argentina a la entidad por su facturación a la entidad de aquel país, **L... M... (LM...)**. La Inspección, según consta en el Acta y en el Acuerdo liquidatorio del ejercicio, considera que únicamente procede una deducción por tal concepto, en aplicación del artículo 31 TRLIS, por un importe de 341.238,51 € correspondiente al gravamen aplicable, según el convenio de doble imposición con Argentina, soportado por las rentas incluidas en la base imponible de 2007 con origen en la facturación realizada por **I... INGENIERÍA... S.A a L... M..., S.A**.

**Cuarto.**

Recibida la notificación de los referidos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades el 2 de Agosto de 2012, el 31 de dicho mes y año **GRUPO I... C..., S.A** interpone, ante este Tribunal Central, las presentes reclamaciones económico – administrativas, cuya acumulación, a efectos de su tramitación y resolución, ha sido acordada por este Tribunal Central en ejercicio de las competencias y facultades que le atribuye la Ley General Tributaria.

Una vez recibida la notificación de la puesta de manifiesto de los expedientes, y dentro del preceptivo trámite de audiencia, la entidad reclamante presenta, el 27 de Mayo de 2013, su escrito de alegaciones en el que recoge los argumentos por los que se opone a la actuación llevada a cabo por el Servicio de Inspección Tributaria de la AEAT.

En primer lugar, alega sobre la deducibilidad de los importes satisfechos por el alquiler anual de un palco en el Estadio Santiago Bernabeu considerando que se trata de gastos de relaciones públicas con clientes que, por tanto, tienen una directa correlación con la obtención de ingresos habida cuenta de que la actividad económica que desarrolla (la construcción) requiere amplias atenciones a clientes y proveedores “por mor del desempeño natural y dinámico asociado al gremio” y convierten a un gasto de este tipo en “imprescindible” para un correcto desenvolvimiento en dicho sector.

En lo que se refiere a los ajustes practicados en relación a las ventas de elementos del inmovilizado revalorizados, entiende que deben anularse los determinados por la Inspección ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad.

Posteriormente, argumenta sobre la aplicación del método de exención de rentas procedentes del extranjero obtenidas por las Uniones Temporales de Empresas en las que tenía participación. Partiendo de que la discusión con la Inspección Tributaria se plantea sobre si puede entenderse que éstas (**UTE L... OFF** y **UTE R... OFF**) realmente operaban en el extranjero a efectos de que sus rentas pudieran considerarse de tal procedencia, la entidad reclamante expone que lo que hacían era negociar y firmar contratos de compraventa de bienes y servicios con el objeto de vender bienes y servicios al extranjero – así queda acreditado en los contratos aportados en el curso de las actuaciones – por lo que resulta procedente considerar que sus rentas procedían del extranjero a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.1 TRLIS, atendiendo, además, a la finalidad con que está establecido dicho beneficio fiscal (dejar exentas en el Impuesto sobre Sociedades de los miembros de las uniones temporales de empresas a las rentas de fuente extranjera y no así las obtenidas en territorio español).

Sobre el planteamiento decidido por la Inspección en relación a las deducciones practicadas por la realización de actividades exportadoras, **GRUPO I... C..., S.A** trata de defender que se cumplía, en todas aquéllas inversiones por los que aplicó el beneficio en sus autoliquidaciones, el planteamiento a que estaba condicionado el referido beneficio fiscal: la realización de una inversión efectiva directamente relacionada con la realización de una verdadera actividad exportadora (de bienes o servicios).

En cuanto a la controversia planteada sobre la deducción por doble imposición internacional aplicada en relación a determinados ingresos por los que se practicó retención en Argentina, la entidad reclamante discute el criterio de que se ha servido la Inspección para fijar el límite que marca “*el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análogo*”, recogido en el artículo 31.1.a) TRLIS. Y es

que concluir, como hace la Inspección, que dicho importe resulta de aplicar el tipo de gravamen del 10% en aplicación del Convenio de doble imposición entre España y Argentina, de fecha 21 de julio de 1992 (por tratarse de prestaciones que encajan en el artículo 12 c) del citado Convenio) supone confirmar que los contratos de los que derivan los ingresos por los que se tributaba en Argentina – y que, en definitiva, dan lugar a la aplicación de la deducción – cumplieran determinados requisitos (de registro, verificación y autorización fundamentalmente) para que les fuera de aplicación dicho tipo reducido de retención; sin embargo, entiende suficientemente acreditado que los referidos contratos se firmaron con posterioridad al pago del primer anticipo que se satisfizo por los mismos, concluyendo que, en este punto, resultaba imposible que se cumplieran, para ellos, las condiciones referidas al registro de los mismos en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial de Argentina. Además, recoge que si no se le permitiera deducirse la doble imposición de facto producida, se produciría, posiblemente, una doble imposición, al no tener la capacidad, ni política ni diplomática, para obtener, en Argentina, el reintegro de las retenciones soportadas.

#### **Quinto.**

El 25 de Octubre de 2012 se dictaron sendos acuerdos de inicio de expedientes sancionadores considerando que pudieran ser constitutivas de infracción tributaria las conductas del sujeto pasivo, acreditadas en los referidos acuerdos de liquidación por el IS. Los acuerdos constan notificados el 30 de Octubre de 2012

#### **Sexto.**

El 17 de Abril de 2013 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT adopta las correspondientes resoluciones sancionadoras a cargo de **GRUPO I... C..., S.A** en relación a los expedientes relativos al IS correspondiente a 2005, 2006 y 2007. En ellos se tiene en cuenta que, en algunos aspectos que fueron objeto de las regularizaciones tributarias, el sujeto pasivo ha reconocido su existencia y culpabilidad, habiéndose procedido, en cuanto a ellos, a la tramitación de los correspondientes expedientes sancionadores abreviados cuyos resultados (multas) se tienen en cuenta, en lo procedente, a la hora de firmar los presentes acuerdos.

#### **Para el año 2005**

Se confirma que la entidad es responsable de las conductas tipificadas en los artículos 191 - dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo – y 195.1 segundo párrafo – determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros – de la Ley general Tributaria, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el IS, periodo 2005 (3.067.293,26 €), ha acreditado improcedentemente cantidades a deducir en la cuota (659.748,22 €) y ha determinado incorrectamente la renta neta y las deducciones sin que una parte haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (247.072,60 €).

Así calificando como MUY GRAVE la infracción tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria, por considerar que se han empleado facturas falsas, y tras hacer los cálculos pertinentes, finalmente se acuerda la imposición de una sanción de 466.448,62 €.

#### **Para el año 2006**

Se confirma que la entidad es responsable de una conducta, tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria, dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Así, se califica como LEVE la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria, se cuantifica la Base de la Sanción en 1.870.044,60 € y se impone una multa de 531.346,88 €.

#### **Para el año 2007**

Se confirma que la entidad es responsable de las conductas tipificadas en los artículos 191 - dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo – y 195.1 segundo párrafo – determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros – de la Ley general Tributaria, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el IS, periodo 2007 (11.086.805,31€), y ha declarado

incorrectamente la renta neta y las deducciones aplicadas, sin que haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (115.733,02 €).

Así, se califica como LEVE la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 Ley General Tributaria. En cuanto a la infracción del artículo 195 Ley General Tributaria, se determina una menor cuota a ingresar por aplicación de deducciones pendientes por 115.733,02 €, dando lugar a la imposición de una sanción total efectiva por la liquidación del IS de 2007 de 1.413.402,15 €.

#### **Séptimo.**

Recibida la notificación de dichas resoluciones sancionadoras el 22 de Abril de 2013, el 21 de Mayo de 2013 la entidad interpone, contra ellas, las presentes reclamaciones económico – administrativas ante este Tribunal Central.

Una vez acordada la acumulación de los expedientes, y notificada la puesta de manifiesto de los mismos, **GRUPO I... C..., S.A** presenta su escrito de alegaciones el 13 de Febrero de 2014.

En primer lugar discute el procedimiento seguido para la notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes sancionadores, pues entiende que procedía su notificación telemática en aplicación del artículo 4 RD 1363/2010, de 29 de octubre o, al menos, que se hubiese explicado por qué la Administración llevó a cabo las notificaciones por medio no electrónico.

Adicionalmente, aduce que sus conductas en relación al IS, en los períodos impositivos objeto de regularización, fue conforme a derecho sin que se haya apreciado por la Administración, de forma suficiente y razonada, la existencia del preceptivo elemento subjetivo de culpabilidad para acordar la imposición de las sanciones. Entiende que la Inspección, a la hora de sancionar las conductas, se limita a establecer la incorrección de las mismas (en base a las regularizaciones determinadas en los acuerdos de liquidación previos) y a confirmar que no se amparan en ninguna interpretación razonable de las normas aplicables; con ello, a su juicio, lo que se está haciendo es concluir que cualquier liquidación derivada de un procedimiento de inspección tributaria debería dar lugar a la imposición de la correspondiente sanción, excluyendo, en la práctica, la apreciación subjetiva del dolo o la culpa en la conducta del contribuyente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones, de acuerdo a lo dispuesto en los **artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria** (en adelante, LGT) promovidas contra sendas liquidaciones y sanciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en relación al Impuesto sobre Sociedades, y cuya acumulación, a efectos de su tramitación y resolución, ha sido acordada por este Tribunal Central haciendo uso de la facultad que se le reconoce en el **artículo 230 LGT**.

Para analizar las controversias que se plantean en el presente expediente, referidas a las actuaciones llevada a cabo por el Servicio de Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, este Tribunal Central estima oportuno seguir el mismo orden que plantea la entidad reclamante en su escrito de alegaciones, comenzando, en primer lugar, por el estudio de las actuaciones regularizadoras para a continuación entrar a analizar las cuestiones derivadas de los expedientes sancionadores.

#### **Segundo.**

Así, en primer lugar, deviene necesario pronunciarse sobre la consideración, como gastos no deducibles, de los importes satisfechos periódicamente por el grupo empresarial por el alquiler de un palco en el Estadio ..., que ascienden en total a 693.792,76 € (134.423,76 € en 2005; 133.889 € en 2006; 191.462 € en 2007 y 234.018 € en 2008).

**El artículo 14.1 RD Legislativo 4/2004**, de 5 de marzo, por el que se aprueba el **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, TRLIS) dispone – considerando su versión vigente en los ejercicios a los que se refieren las regularizaciones aquí impugnadas – lo siguiente:

*“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.*
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.*

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

d) Las pérdidas del juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles”.

La Inspección tributaria entiende que el contribuyente no ha acreditado, en el marco de las actuaciones desarrolladas, la relación del gasto contabilizado por el alquiler anual de un Palco en el Estadio ... con los ingresos declarados como obtenidos en el curso de su actividad, mientras que la sujeto pasivo argumenta que se trata de una actuación casi imprescindible para acometer negociaciones y desenvolverse adecuadamente en su sector económico (el de la construcción).

Para que un gasto sea fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que esté contabilizado (salvo excepciones previstas en la ley), pero además tiene que cumplir otros requisitos, que pueden resumirse en que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, la anotación contable debe corresponder con una operación efectivamente realizada y no simulada. Particularmente, al margen de la contabilización, se exige que esté debidamente justificado, generalmente con la correspondiente factura; que corresponda a operaciones reales, no ficticias; que se hayan imputado temporalmente con arreglo a los criterios de devengo aplicables; y que esté correlacionado con la obtención de ingresos propios de la actividad empresarial.

En este caso, según recoge la Inspección en sus acuerdos liquidatorios, el contribuyente no ha acreditado la relación del citado gasto con los ingresos ni ha informado sobre qué personas hicieron uso de dicho palco y su relación con el obligado tributario, haciendo imposible confirmar si se trataba de clientes, proveedores o personal de la propia compañía. Por tanto, considerando lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT (*“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*) y dado que tampoco se han acreditado dichas circunstancias ante este Tribunal Central, este órgano no puede más que confirmar el criterio de la Inspección y desestimar lo que a este respecto plantea la reclamante.

### Tercero.

En lo que se plantea sobre el ajuste, llevado a cabo en las regularizaciones correspondientes a 2006, 2007 y 2008, por la venta de inmovilizado revalorizado, el único argumento que expone ante este Tribunal Central la entidad reclamante alude a que los cálculos efectuados por la inspección no son correctos, ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad.

Tal y como recogen los Acuerdos de liquidación, plasmando unos hechos no discutidos por la reclamante, ha de partirse de la siguiente situación

*“Según consta en las cuentas anuales del ejercicio 2005, la sociedad **GRUPO I... C..., S.A.** surge en el año 2005 como producto de la fusión por absorción de sus subsidiarias (**I... W..., S.A.** y **CE..., S.L.**), así como un grupo de sociedades subsidiarias de **I... W..., S.A.** (**C...-CY..., S.A.**, **EL... M..., S.A.**, **MA... T..., S.A.**, **SE... I..., S.A.**, **IN... I..., S.A.**, **ED... P..., S.L.** y **PR... IN..., S.L.**). Una vez efectuadas estas operaciones, el Grupo decidió realizar una reorganización societaria que consistió básicamente en:*

- Creación de tres nuevas sociedades denominadas **I... INGENIERÍA..., S.L.**, **I... C... CON... S.L.** e **I... C... Inmobiliaria, S.L.**, las cuales pasan a ser dependientes directas de **GRUPO I... C... S.A.**;
- Aportación a estas sociedades de las participaciones y ramas de actividad relacionadas con la actividad principal de las nuevas sociedades (*Ingeniería, Concesiones e Inmobiliaria, respectivamente*).

*En el proceso de aportación de ramas de actividad, parte de los fondos de comercio de fusión y de las revalorizaciones de inmovilizado realizados en el proceso de reorganización societaria antes mencionado, fueron*

aportados a las sociedades constituidas, permaneciendo el resto en **GRUPO I... C..., S.A.** Según la información facilitada a la Inspección (diligencia nº 2 y diligencia nº 16 (anexo), lo asignado a **GRUPO I... C... S.A.** sería:

Fondo de Comercio:

- FONDO DE COMERCIO preexistente I... W...: 49.132.905,60 € (origen I... W...). Fiscalmente 45,05%;
- FONDO DE COMERCIO fusión 2005: 22.227.119,00 € (origen C... CY...). Fiscalmente 44,35%

Inmovilizado material:

- EDIFICIO O... (origen I...). Fiscalmente 29,94 %
- OFICINAS C... (origen C... CY...). Fiscalmente 44,35%
- TERRENO... E... (CTRA DE ANDALUCÍA) (origen I...) Fiscalmente 29,94 %

Inmovilizado financiero:

- COR... SL (origen C... CY...)
- C... CY... Construcción SA (origen C... CY...)

Según la información aportada a la Inspección se deduce que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS, el porcentaje con efectos fiscales del Fondo de Comercio y de las revalorizaciones de activos procedentes de I..., asciende al 29,94%. El porcentaje con efectos fiscales de los procedentes del Grupo C... CY..., asciende al 44,35% (apartado 2.2. de la diligencia nº 35). Por otro lado, de acuerdo con la información que consta en las actuaciones inspectoras desarrolladas con anterioridad a la presente respecto de I... W... S.A., el porcentaje con efectos fiscales del Fondo de Comercio preexistente (originado en la fusión de Tenedora de AC... YW e I... W...) asciende al 45,05% (apartado 2.2. de la diligencia nº 35)".

El artículo 89.3 TRLIS establece:

"3. – Los bienes adquiridos en el marco de una operación de reestructuración empresarial – se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ésta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El requisito previsto en este párrafo b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11 .

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.

Por su parte, el artículo 85 TRLIS dispone

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 () de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.

2. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado.

En virtud de ello, y a resultas de lo acaecido en este caso, según la documentación adjunta al expediente, la Inspección determina procedente practicar, en las regularizaciones correspondientes a 2006, 2007 y 2008, unas serie de ajustes ya que en esos períodos se llevó a cabo la venta de algunos de los bienes inmuebles afectados por la revalorización derivada de la fusión de 2005 no teniendo una parte de dicha revalorización efectos fiscales de acuerdo al precepto señalado. En este caso, la entidad reclamante alude únicamente a que “los cálculos efectuados por la inspección no son correctos, ya que parten de la situación a 2005, cuando los inmuebles objeto de la controversia se adquirieron con anterioridad”.

Sin embargo, este Tribunal Central entiende suficientemente fundamentado el criterio de la Inspección al practicar las regularizaciones procedentes en este punto, quedando debidamente justificados los ajustes positivos en las Bases Imponibles resultantes de, por un lado, calcular el efecto de la aplicación de ciertos porcentajes de revalorización de los inmuebles asignada en la fusión del ejercicio 2005 y, por otro, tener en cuenta la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria en virtud del **artículo 15.10 TRLIS**, sin que se hayan expuesto, por parte de la sujeto pasivo, argumentos suficientes para desacreditar dicha actuación. De hecho, los mismos porcentajes son utilizados por la Inspección para determinar otros ajustes en las Bases Imponibles del Impuesto en los períodos de referencia (por ejemplo, para ajustar las cuantías de la amortización de las revalorizaciones producidas por la fusión con respecto a otros inmuebles no enajenados) habiendo dado a esta actuación su conformidad la sujeto pasivo.

#### **Cuarto.**

En lo que respecta a los ajustes negativos al resultado contable que, en su momento, realizó **GRUPO I... C...** a efectos de practicar sus autoliquidaciones de 2007 y 2008 en aplicación de la regla de exención prevista en el **artículo 50.1 TRLIS** en relación a rentas obtenidas a través de determinadas UTEs, y que la Inspección excluye al practicar las liquidaciones, debe partirse de lo que establece el referido precepto.

“1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley.

Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención”.

De acuerdo con dicho artículo, las empresas miembros de Uniones Temporales de Empresas debidamente inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda que operen en el extranjero podrán acogerse a un régimen especial de exención de las rentas procedentes del extranjero (no se incluirán en la Base Imponible).

En el caso que aquí es objeto de estudio, la controversia surge porque la Inspección rechaza la aplicación del beneficio fiscal sobre la base de considerar que las rentas obtenidas por el Grupo habida cuenta de su participación en **UTE L... OFF** y **UTE R... OFF** no cumplen las condiciones exigidas ya que se trata de UTEs que no realizan operaciones en el exterior, sino que operan en España realizando exportaciones, en concreto, a Argentina. Siguiendo la documentación incorporada al expediente, particularmente lo recogido por la Inspección en las Actas, ambas UTEs se refieren a sendos proyectos a ejecutar en Argentina, estableciéndose en España para exportar bienes y/o servicios allí. En ambos casos, su forma de operar es sustancialmente idéntica: establecidas las denominadas UTEs OFF en España y que exportan bienes y servicios a Argentina, se constituyen las correlativas UTEs ON en Argentina que son las encargadas de ejecutar materialmente los referidos proyectos en dicho territorio. La conclusión que alcanza la Inspección es que, dado que "(...) el contribuyente no ha acreditado que las citadas UTEs **L... OFF** y **R... OFF** operen realmente en Argentina, al no haber aportado la documentación que soporta sus manifestaciones en este sentido y que le fue reiteradamente solicitada por la Inspección (...)", ambas entidades no operan en el exterior y, por tanto, no permiten la aplicación de la exención en cuanto a sus resultados.

No obstante lo anterior, la inspección procede a analizar la información que sí se ha podido obtener y que, a su juicio lleva a concluir que estas UTEs no operan en el exterior y, en consecuencia, no procede aplicar la exención respecto de sus resultados.

Así, en cuanto a la **UTE L... OFF** (o **PAA... OFF**), recoge la inspección en el acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2008 - pronunciándose en similar sentido en el del ejercicio 2007 -lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"La **UTE L... OFF** se constituyó el 9 de agosto de 2007 por T..., PRO ...O... S.A. e I... **INGENIERÍA... S.A.**, participando respectivamente en un 25% y en un 75%, nombrándose gerente de la UTE a I... **INGENIERÍA, S.A.**

Como objeto de la UTE OFF en sus estatutos se señala de forma genérica (artículo 2) "el contrato para el suministro de una planta de conversión de ciclo combinado en Neuquen, Argentina". A la vista de este objeto y de que, como antes se ha adelantado, la adjudicataria de este contrato es la UTE ON, se deben detallar cuáles son las prestaciones que realizará efectivamente la UTE OFF, y para ello se debe analizar el contrato de esta UTE con su cliente.

Solicitado por la Inspección el contrato de la **UTE L... OFF** con su cliente, el contribuyente aportó fotocopia de un contrato de fecha 06/09/2007 denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la **Planta L** entre "I... **INGENIERÍA..., S.A.** y T... **PRO... O..., S.A.**, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, ley 18/1983 de 26 de mayo", y "**PAA... ENERGÍA S.A.**".

Además, con fecha 23/03/2011 el compareciente remitió a la Inspección un correo electrónico al que adjuntaba, según se expresaba en el mismo, el "anexo I del contrato de la **UTE L...OFF**". El archivo remitido se denomina "AnexoI-Técnico Unificado.pdf". Tal como se hizo constar expresamente en las diligencias extendidas (diligencias nº 25 a nº 37), dicho documento no incluía las páginas 131 a 135 (páginas que se solicitaron al contribuyente y que no han sido finalmente aportadas) y, además, también se señaló al contribuyente por parte de la Inspección que, analizado el citado documento (AnexoI-Técnico Unificado.pdf), el mismo, a juicio de la Inspección, no corresponde al anexo al contrato de fecha 06/09/2007 denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la **Planta L**", ya que, entre otros motivos, en el documento aportado a la Inspección como anexo se hace referencia a obras y trabajos (servicios de ingeniería y construcción, entre otros) que no son objeto de dicho contrato de 06/09/2007.

Respecto a esta cuestión, el compareciente manifestó (diligencia nº 25) que el ANEXO aportado sí corresponde al contrato de 06/09/2007 antes referenciado y que, el motivo de la aparente discrepancia es que este anexo es común a los contratos de la UTE OFF y de la UTE ON con el cliente.

Como más adelante se expone, del contenido del propio contrato de 06/09/2007 se deduce que existe otro contrato denominado "Contrato de Construcción" de fecha 17/8/2007 que podría ser el formalizado por la UTE ON con el cliente (**PAA... ENERGÍA S.A.**), ya que se refiere a la "provisión de servicios de ingeniería, construcción y montaje para la ampliación a ciclo combinado de la planta", contenido éste claramente diferente al del contrato de la UTE OFF con el cliente. Esto podría ser coherente, aparentemente, con la manifestación del contribuyente de que citado ANEXO I, cuya fotocopia se aportó, es común a ambos contratos puesto que hace referencia a los servicios del denominado "Contrato de Construcción" además de a los suministros objeto del contrato de 06/09/2007 formalizado por la UTE OFF con su cliente.

Se reiteró repetidamente al contribuyente la solicitud de aportación del original del documento completo (contrato de 06/09/2007 entre la UTE OFF y el cliente y los anexos al mismo) que acredite la correspondencia entre ellos así como la solicitud del contrato de la UTE ON con el cliente. Esta solicitud tampoco ha sido atendida por parte del contribuyente.

En definitiva, para analizar el contenido de la prestación que la **UTE L... OFF** realiza a su cliente, **PAA... ENERGÍA S.A.** (empresa argentina para la que se construye la planta), debemos analizar el contrato formalizado entre ellas, ya que el ANEXO I aportado, de confirmarse que corresponde a este contrato, incluye otras prestaciones que no realiza la UTE OFF, por lo que no resulta útil a los efectos del presente análisis. Por otro lado, el contribuyente tampoco ha aportado a la Inspección los contratos de la UTE con sus suministradores, información que también le fue requerida reiteradamente, ni el contrato de la UTE ON con el cliente.

El contrato de 06/09/2007, entre la UTE OFF y **PAA... ENERGÍA S.A.**, denominado "Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la ...", recoge:

- Que "**PAA... desea contratar la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado de la Planta L**"

- (DEFINICIONES): "Contrato": "significa el Contrato para la provisión de materiales, equipos y repuestos desde el exterior de la República Argentina necesarios para la ejecución de la obra de ampliación a ciclo combinado ... de la **Planta L** ubicada en la Provincia de Neuquén, República Argentina ... conforme a lo detallado y descrito en el Anexo I (el "Equipamiento")"

"Contrato de Construcción": "es el contrato de provisión de servicios de ingeniería, construcción y montaje para la ampliación a ciclo combinado de la Planta de fecha 17 de Agosto de 2007"

- (artículo 2) que "el contratante (**PAA... ENERGÍA S.A.**) encomienda a la Contratista (la UTE OFF) y ésta se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina en un todo de acuerdo con lo detallado en el presente Contrato y el Anexo I"; "La provisión del Equipamiento incluirá todos los sistemas que hacen el correcto funcionamiento de la Planta a ciclo combinado y sus instalaciones complementarias..."; "La contratista garantiza que la provisión de las Calderas de recuperación listadas en el Anexo I, será realizada por una de las empresas incluidas en el listado recogido en el Anexo I A"; "La Contratista también garantiza que la provisión del turbogrupo de vapor recogido en el Anexo I -será realizada por **SIT, AB**".

-(artículo 3) "el suministro del equipamiento deberá ser realizado en condiciones **FOB puerto de embarque**, según Incoterms 2000. La transferencia de la propiedad del Equipamiento a favor de la Contratante se realizará al momento de (i) la entrega en condición FOB o (ii) el pago del hito correspondiente según el Anexo II ... en cualquier caso lo que ocurra último";

- (artículo 6) "El precio en condiciones FOB puerto de embarque (Incoterms 2000) del equipamiento será la suma única y total de US\$ 132.076.500...."

Tal como señala el contrato, la entrega del equipamiento se realiza en condiciones FOB (la mercadería es puesta a bordo del barco con todos los gastos, derechos y riesgos a cargo del vendedor hasta que dicha mercadería haya pasado la borda del barco, con el flete excluido).

En definitiva, en virtud del contrato referenciado, la **UTE L... OFF** se obliga a que el equipamiento se entregue a su cliente, **PAA... ENERGÍA S.A.**, en el puerto de embarque y siempre desde el exterior de la República Argentina. Es decir, la UTE L... OFF realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato. Este hecho se confirma con las manifestaciones del propio contribuyente sobre que esta UTE no está dada de alta en Argentina y, en consecuencia, no tributa en dicho territorio. (...)

Y en cuanto a la **UTE R... OFF**, recoge el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"La **UTE R... OFF** se constituyó el 17 de enero de 2008 por T..., PRO... O...S.A. e I... **INGENIERÍA... S.A.**, participando respectivamente, según el artículo 10 de los estatutos, en un 9% y en un 91%, nombrándose gerente de la UTE a I... **INGENIERÍA..., S.A.**

Como objeto de la UTE OFF en sus estatutos se señala de forma genérica (artículo 2) "el contrato para la ejecución y desarrollo integral conjunto del proyecto y construcción, bajo la modalidad llave en mano, de una Central Termoeléctrica de Carbón, que se instalará en R..., Argentina".

Al igual que en el caso anterior, a la vista de este objeto y de que, como antes se ha adelantado, la adjudicataria de este contrato es la correspondiente UTE ON, se deben detallar cuáles son las prestaciones que realizará efectivamente la UTE OFF, y para ello se debe analizar el contrato de esta UTE con su cliente.

Consta en las diligencias la solicitud reiterada repetidamente al contribuyente del contrato de la **UTE R... OFF** con su cliente.

A petición de la Inspección, el contribuyente aportó (diligencia nº 16) copia de un contrato de la **UTE R... OFF** con la UTE R... ON (contrato de 19/05/2008 titulado "Contrato de Ingeniería de Diseño").

El 17/3/2011 (diligencia nº 23) la Inspección, además de reiterar al contribuyente su petición del contrato de la **UTE R...OFF** con su cliente, le pregunta si el cliente de la **UTE R...OFF** es la UTE R... ON, y, en consecuencia, uno de los contratos es el referenciado en las diligencias anteriores, así como sobre si existen más contratos entre la **UTE R...OFF** y la UTE R...ON.

Ninguna de estas peticiones ha sido atendida por el contribuyente.

Además del presente procedimiento Inspector respecto del Grupo I..., se desarrolló un procedimiento de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 de la **UTE R... OFF**, cuya documentación se incorpora al presente expediente inspector, destacando la Inspección que en estas actuaciones no consta que se haya aportado el contrato de ésta con su cliente.

El único contrato cuya fotocopia se aporta a la Inspección es el de 19/05/2008, titulado "Contrato de Ingeniería de Diseño" entre la UTE OFF y la UTE ON, por lo que, a falta de manifestaciones en contra del contribuyente y de cualquier otra documentación, debemos entender que el cliente de la UTE OFF es la UTE ON y, en consecuencia, analizar este contrato para determinar el contenido concreto de las prestaciones que realiza la UTE OFF. Además, al igual que el caso de la **UTE L... OFF**, el contribuyente tampoco ha aportado el contrato de la UTE ON con el cliente final, información que también le fue requerida reiteradamente.

Pues bien, el citado análisis lleva a concluir sin lugar a dudas, a juicio de la Inspección, que la UTE OFF no opera en el extranjero. Así, el contrato de 19/05/2008 formalizado con la UTE ON recoge, por lo que aquí interesa:

- que la **UTE ON** (la contratante) "*ha resultado adjudicataria de la construcción de una Central Termoeléctrica a Carbón a instalarse en Río T*"; que, "*entre las obligaciones generales derivadas de la Adjudicación a cargo de la contratante, figuran las de realizar la construcción, prestación de todos aquellos servicios vinculados con la operación y coordinación para la puesta en marcha de la obra*"; que "*la Obra será ejecutada por la Contratante por el sistema de ajuste alzado y bajo la modalidad llave en mano*" y que "*por lo anterior ... es evidente la necesidad de contratar el asesoramiento y asistencia técnica de la prestataria*" (la **UTE OFF**) que, a efectos del contrato, se definen los "**SERVICIOS DE INGENIERÍA**" como "*todo el servicio técnico y de asesoramiento que la Prestataria suministre a la Contratante en virtud del presente*"

- que "*la prestación de los **SERVICIOS DE INGENIERÍA** por parte de la Prestataria (la UTE OFF) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior. Se deja constancia que bajo ninguna circunstancia los servicios objeto de este contrato serán llevados a cabo por la Prestataria en el territorio de la República Argentina*". El precio se fija en 12.923.028 €.

- que los "*pagos de las prestaciones previstas en el presente Contrato serán efectuados libre de todo impuesto, tasa o contribución ... que corresponda o pudiera corresponder en la República Argentina, siendo exclusivo responsable de su pago la Contratante*"

En definitiva, en virtud del contrato referenciado, la **UTE R...OFF** realiza una prestación de servicios a la UTE ON pero, al igual que en el caso de la **UTE L... OFF**, no realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato. Este hecho se confirma con las manifestaciones del propio contribuyente sobre que esta UTE OFF no está dada de alta en Argentina y, en consecuencia, no tributa en dicho territorio.(...)"

Pues bien, a la vista de lo anterior, comparte este Tribunal Central la conclusión inspectora, y ello dado que de la documentación incorporada al expediente inspector no queda acreditada por la interesada, acreditación cuya carga le corresponde de acuerdo con el artículo 105 LGT al encontrarnos ante una exención de la que pretende gozar la reclamante, que las citadas **UTE L... OFF** y la UTE R... operen en el exterior. Antes al contrario, de las cláusulas de los contratos aportados deriva que las mismas actúan en España, el suministro se realiza desde España, ("*se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina*"), "*la prestación de los **SERVICIOS DE INGENIERÍA** por parte de la Prestataria (la UTE OFF) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior*"), con independencia de que exporten bienes a su cliente Argentino, sin que se haya realizado actividad alguna en Argentina. En este sentido, en la **UTE L... OFF** se recoge que el suministro se realizará en condiciones "FOB puerto de embarque", cláusula que supone que el vendedor entrega la mercancía "a bordo del buque" designado por el comprador en el puerto de embarque designado, y en ese momento se traspasan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, lo que permite concluir a la inspección que la UTE "*(...) realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de*

*gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato*". Añadiéndose que dichas UTEs no están dadas de alta en Argentina y que el propio contribuyente, para acreditar la aplicación de la deducción por actividad exportadora, en relación con la inversión en la sociedad "T... ESTUDIOS... SA", se remite, entre otros, a los importes facturados por la **UTE R...OFF** a la UTE ON, por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección. Por todo ello, la renta se obtiene en España y no es acreedora de la exención del artículo 51 del TRLIS.

Frente a lo anterior, el argumento que expone la entidad reclamante viene referido a que, interpretando literalmente la expresión "*operar en el exterior*" como llevar a cabo actividades como negociar, especular, realizar acciones comerciales de compra y venta, etc en el exterior, debe reconocerse la procedencia del beneficio porque la actividad de las UTEs indicadas consiste, precisamente, en negociar y firmar contratos de compraventa de bienes y servicios con el objeto de vender bienes y servicios al extranjero. Además, entiende que debe tenerse en cuenta cuál es la finalidad con la que se estableció la exención del artículo 50.1 TRLIS (dejar exentas en el Impuesto sobre Sociedades de los miembros de las uniones temporales de empresas a las rentas de fuente extranjera y no así las obtenidas en territorio español). Considera que ha quedado acreditado que las UTEs OFF operaban en el exterior y a tal extremo se remite a los anteriormente reseñados contratos de 6 de septiembre del 2007 y 19 de mayo de 2008 que, señala, fueron "convenientemente aportados en el periodo de inspección". Asimismo, señala que, en acreditación de lo alegado, aporta, respecto a la UTE L...: un listado de facturas recibidas durante los ejercicios 2007 a 2008 por la **UTE L... OFF**; facturas de suministradores que, alega, le emitían a la UTE los proveedores que le suministraban los materiales con los que luego abastecería al proyecto en Argentina y que considera, acreditan que dichos materiales se obtenían fuera de España y se enviaban directamente desde esos lugares al proyecto en Argentina, sin pasar por España; contratos de suministro con los proveedores que facturan a **L... INGENIERÍA...** así como con los proveedores que facturan directamente a la UTE OFF; una muestra de cartas de embarque relativas a los contratos anteriores y contrato marco entre ambas UTEs OFF y ON. Y respecto a la **UTE R...OFF**: mayor con las facturas recibidas por esa UTE durante 2007 y 2008, contratos con los proveedores; y una muestra de cartas de embarque.

Pues bien, en relación con los contratos a los que alude la interesada, como se ha señalado, comparte este Tribunal que, del análisis de los mismos, no resulta acreditada que las UTEs operaran en el exterior.

Y en lo que se refiere a la documentación que por primera vez se aporta en esta vía económico administrativa, debe tenerse en cuenta que, tanto los acuerdos como los informes inspectores ponen de manifiesto las grandes dificultades con las que se encontró la inspección para obtener información detallada sobre el funcionamiento de las UTEs, dificultades que quedan plasmadas en las numerosas diligencias extendidas. Así, tal y como se detalla en los informes y resulta a la vista de las diligencias extendidas, el 22/12/2010 (diligencia nº 15) se solicitó al contribuyente explicación de la forma de operar de las **UTES L...OFF y R...OFF** y el 20/01/2011 (diligencia nº 17) la descripción de la participación de las distintas entidades del grupo fiscal en las obras realizadas por las UTEs OFF y ON, reiterándose la solicitud en todas las diligencias siguientes. También el 22/12/2010 (diligencia nº 15) se solicitaron al contribuyente los contratos entre la empresa del Grupo que participa en la UTE off y dicha UTE. En las diligencias nº 16 y siguientes se reiteró la petición, preguntándosele expresamente al contribuyente el 17/3/2011 (diligencia nº 23) si tales contratos existían y, más concretamente el 1/4/2011 (diligencia nº 25), si existían contratos que soportasen las facturaciones de **L... INGENIERÍA... S.A.** a estas UTEs. En cuanto al contrato de la **UTE R... OFF** con su cliente, en diligencia nº 15 de 22/12/2010 se hizo constar expresamente que no se aportaba y se reiteró la petición por parte de la Inspección. Esta misma circunstancia se recogió en las diligencias nº 16 a nº 22 de 9/3/2011. A la vista del tiempo transcurrido, el 17/3/2011 (diligencia nº 23) la Inspección, además de reiterar su petición del contrato de la **UTE R... OFF** con su cliente, le preguntó si el cliente de la **UTE R...OFF** era la UTE R...ON (ya que el contribuyente había aportado un contrato entre las dos UTEs), y, en consecuencia, uno de los contratos era el referenciado en diligencias anteriores. La Inspección preguntó también al contribuyente si existían más contratos entre la **UTE R...OFF** y la UTE R...ON. Respecto al contrato de la **UTE L... OFF** con su cliente, el 24/03/2011 (diligencia nº 24) se solicitó al contribuyente, por los motivos expuestos en la citada diligencia y que se han recogido anteriormente, el original del documento completo (contrato y anexos) que acreditara la correspondencia entre ellos. También se preguntó al contribuyente. (diligencia nº 23 de 17/03/2011) si la **UTE L... OFF** tenía algún contrato con la UTE L... ON. Finalmente, el 24/02/2011 (diligencia nº 21) y el 8/4/2011 (diligencia nº 26), se solicitaron al contribuyente, a efectos de, como en el caso de todas las peticiones antes referenciadas, acreditar la realización de operaciones de las UTEs Off en el extranjero, los contratos de las UTEs Off con varios de sus suministradores y los contratos formalizados entre las UTEs ON y los clientes finales. Las anteriores peticiones se reiteraron en todas las diligencias extendidas con posterioridad sin que el contribuyente aportara ninguna documentación ni información. El 1/7/2011 (diligencia nº 33) se preguntó expresamente al contribuyente si iba a aportar la información referenciada respecto a la acreditación del ajuste al resultado contable en concepto de UTEs EXTERIOR, manifestando que sí y que estimaba poder aportarla a lo largo del próximo mes de septiembre. Finalmente, el 6/10/2011 (diligencia nº 37), la Inspección manifestó que a la vista del periodo transcurrido desde que se formuló

la petición (*principalmente el 22/12/2010 -diligencia n° 15- y parcialmente en diligencias posteriores, según resumen que consta en el apartado 11.1. de la diligencia n° 33*), se hacía constar que la Inspección entendía que el contribuyente no iba a aportar ninguna información adicional en relación con el presente apartado por lo que no se iba a reflejar esta cuestión en las siguientes diligencias salvo que el contribuyente aportara finalmente alguna documentación o información. Finalmente, en los informes se hace constar que posteriormente, el contribuyente no presentó documentación o información adicional respecto a esta cuestión.

En los trámites de alegaciones, tanto anteriores como posteriores al acta no se realizó alegación alguna en referencia a esta concreta regularización ni se aportó documentación alguna relacionada con la misma.

Es por primera vez en esta vía económico-administrativa cuando la interesada procede a aportar abundante documentación requerida por la inspección y no aportada ante ella en su día. Pues bien, este Tribunal desea recordar que ha venido pronunciándose reiteradamente sobre la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos. En este sentido, se ha mantenido la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento. Las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente, adquieren todo su sentido en el marco de una relación con el obligado tributario con acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado que puede así alegar y aportar continuamente todo aquello que convenga a su derecho, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección.

En consecuencia, no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este Tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. No estamos hablando aquí de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que éstos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, pero sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a éste último. Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, la interesada no acredita ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no proporcionó a la Inspección la documentación ahora aportada cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora por lo que, no derivándose del expediente circunstancia alguna que impidiera tal aportación, debe concluirse que ello se debió, exclusivamente, a su libre decisión, y ello a la vista de los constantes requerimientos consignados en diligencias firmadas por el representante de la obligada tributaria.

Así, de las facturas, contratos de suministradores y demás documentación aportada por primera vez en esta vía no se desprende, directamente, la improcedencia de la regularización practicada. De forma que lo que la interesada pretende ahora es someter a revisión datos fácticos cuya comprobación intentó en su momento la Inspección de los Tributos en el curso del procedimiento instruido, en el marco del cual no se invocaron en ningún momento dificultades para aportar dicha documentación, no quedando creditada la concurrencia de circunstancia excepcional que justifique la tardía aportación de la documentación ahora interesada, respecto de la que debió asegurarse que estuviese a disposición de la Inspección de los tributos para el adecuado desarrollo de sus labores comprobadoras, siendo de su exclusiva responsabilidad el incumplimiento de dicha obligación. No procede, en consecuencia, la admisión de dicha documentación en esta fase revisora.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de octubre de 2014, recaída en el recurso de casación n° 1596-2012, en la que, en su Fundamento e Derecho Cuarto, dice:

**“CUARTO.- 1. En el cuarto motivo de casación** la recurrente denuncia que la sentencia de instancia recurrida infringe el artículo 169 de la LGT, los artículos 40, 90, 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante RPREA) así como los artículos 9, 24, 31 y 103 de la CE y la consolidada jurisprudencia de este Alto Tribunal en cuanto que la sentencia considera ajustada a Derecho la **inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa** sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas en sede de Inspección.

En la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, AGROURBANA CARTHAGO alegó que la resolución del TEAC infringía los mencionados preceptos y que dicha infracción le ocasionaba indefensión al no admitir aquel Tribunal Económico- Administrativo ni el TEAR de Murcia las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en relación con la regularización practicada por el aumento de existencias finales de la actividad de engorde de terneros en el ejercicio 2001.

La *sentencia de la Audiencia Nacional* recurrida, pese a la inadmisión por el TEAR y por el TEAC de las alegaciones formuladas y de los documentos y pruebas aportadas, en el *Fundamento de Derecho Segundo in fine* niega que se haya producido indefensión a la recurrente por haber "podido alegar lo que a su derecho ha convenido... , porque ha tenido conocimiento en todo momento de los criterios seguidos por la Inspección y órganos de la Administración a la hora de proceder a la regularización practicada, culminando ese "iter" con la formulación del presente recurso", confirmando en el *Fundamento de Derecho Tercero* de la sentencia recurrida el criterio seguido por el TEAC señalando que "lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección".

Yerra la sentencia de instancia en este punto por dos motivos, según la recurrente, en primer lugar, porque la recurrente no discutió la valoración y los cálculos efectuados por la Inspección en relación con las existencias finales del ejercicio 2001. Tampoco la documentación aportada en vía económico-administrativa lo fue para alterar la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación.

En segundo lugar, porque al confirmar el criterio del TEAC y negar la indefensión causada a la recurrente consume en vía jurisdiccional la infracción de los preceptos que se anticipaba.

A juicio de la recurrente, la sentencia de instancia infringe los citados preceptos al confirmar el criterio del TEAR y del TEAC en cuanto a la inadmisión acordada, ya que las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos, como se colige de los preceptos señalados, son muy amplias, pudiendo el contribuyente acreditar hechos relevantes para la resolución de la reclamación acompañando al escrito de alegaciones todos los documentos, sea cual sea su clase, que convengan a su derecho y pudiendo proponer la práctica de cualquier medio de prueba admisible en derecho en el seno del procedimiento económicoadministrativo.

2. Frente al alegato de que la Inspección debía haber regularizado las existencias iniciales contabilizadas con igual criterio que las finales, de lo que resultarían unas existencias iniciales muy superiores a las contabilizadas, debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente. Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico- administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.

En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 del *Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio* , por el que se aprueba el *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos* , dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración

tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados.

Así pues, el motivo debe ser desestimado por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA ( art. 93.2.d) LJCA ).

Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma.

La *Sala de instancia* considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial, al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta inspectora. Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

La *Inspección* procedió al incremento de las existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001 partiendo de los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y ante la falta de aportación de datos, los que le fueron requeridos a la entidad en sucesivas ocasiones y que desatendió, procedió a su valoración aplicando los criterios recogidos en la Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La *resolución del TEAC* confirma el criterio seguido por la Inspección, añadiendo que la entidad se abstuvo de alegar y contradecir lo realizado por la Inspección, siendo improcedente en vía económicoadministrativa el pretender por los órganos revisores nueva comprobación, sin que por la Inspección se haya podido conocer las alegaciones de la entidad frente a lo por ella actuado. Confirma también el cálculo de las existencias finales, declarando que "las existencias finales se han calculado, no en base a estimaciones o suposiciones como alega la interesada, sino en base a la información suministrada por la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y en base a facturas de adquisición y venta aportadas por la interesada y terceros respecto a las cuales en ningún momento se ha planteado por la misma su falsedad, remitiéndose, en todo caso, al detallado Informe de la Inspección.

Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección."

Queda así acreditada la correcta actuación de la Inspección en el sentido de que valoró todas las pruebas y datos que le fue posible obtener, con independencia de la mayor o menor trascendencia que en sus razonamientos hubieran tenido las pruebas o argumentaciones que el obligado tributario sustrajo voluntariamente a su conocimiento. Por todo ello, debe confirmarse la regularización inspectora.

#### **Quinto.**

Centrando el análisis en el tratamiento dado a las deducciones por Actividades Exportadoras (en adelante, DAEX) es conveniente partir de la actuación de la sujeto pasivo al confeccionar sus autoliquidaciones del Impuesto en los periodos de referencia.

En el IS 2005, **GRUPO I... C..., S.A** incluyó deducciones generadas por actividades de exportación por importe de 659.748,22 €, derivadas de la inversión efectuada en dicho ejercicio por **I... INGENIERÍA...** (2.638.922,88 €).

En el IS 2006, la entidad, al margen de aplicar la cuantía determinada para el ejercicio anterior pendiente de aplicación, consigna una nueva deducción de 24.583.467 € conforme al siguiente desglose

<b>SOCIEDAD INVERSORA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
I... C... CON..., S.A	10.190.063 €	2.547.515,75 €	CONCESIONARIA A... M..., S.A
I... C... CON..., S.A	43.925.785 €	10.981.446,25 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... C... CON..., S.A	30.000.000 €	7.500.000 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... INGENIERÍA...	14.128.020 €	3.554.505 €	T... ESTUDIOS..., S.A
<b>TOTAL</b>	<b>98.333.868 €</b>	<b>24.583.467 €</b>	

En el IS 2007 la cuantía incluida en la autoliquidación es de 3.233.157,51 € conforme a la siguiente distribución:

<b>SOCIEDAD INVERSORA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
C... CO... CON, S.A	640.601,35 €	76.872,16 €	I... C... MÉXICO / I... C... ARGENTINA
I... C... CON..., S.A	24.2542264,23 €	2.910.511,71 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... INGENIERÍA..., S.A	2.048.113,68 €	245.773,64 €	I... PRO...LTDA, I.C POLONIA / I.C ARGENTINA
<b>TOTAL</b>	<b>26.942.979,26 €</b>	<b>3.233.157,51 €</b>	

Finalmente, en la autoliquidación por el IS 2008, la cuantía por la que se pretendía la deducción fue de 11.819.707,62 €, con la siguiente distribución:

<b>SOCIEDAD INVERSORA</b>	<b>IMPORTE INVERTIDO</b>	<b>DEDUCCIÓN PRACTICADA</b>	<b>OBJETO DE LA INVERSIÓN</b>
I... C... CON..., S.A	75.105.620,46 €	6.759.505,84 €	I... ENERGIA... P..., LTD
I... C... CON..., S.A	40.194.951,86 €	3.617.545,66 €	CON... A... P..., SA ...
I... C... CON..., S.A	12.739.176,24 €	1.146.525,86 €	CONCESIONARIA A... M..., SA
I... C... CON..., S.A	435.578,73 €	39.202,08 €	SO.. I... O... LTD
I... INGENIERÍA..., S.A	11.637,00 €	1.047,33 €	I.C ARGENTINA, S.A
I... INGENIERÍA..., S.A	2.746.066,14 €	247.145,95 €	I.C POLONIA, S.A
C... CO... CON, S.A	11.637,00 €	1.047,33 €	I.C ARGENTINA, S.A
C... CO... CON, S.A	85.417,57 €	7.687,57 €	SO.. I... O... LTD
<b>TOTAL</b>	<b>131.330.085,00 €</b>	<b>11.819.707,62 €</b>	

La Inspección concluye improcedente la práctica totalidad de tales deducciones al entender incumplidos los requisitos a que aquélla se vincula, excepto de la cuantía derivada de la inversión en T... ESTUDIOS ..., S.A efectuada en el año 2006 por importe de 14.218.020,00 € (que supone admitir una DAEX de 3.554.505,00 €).

Hasta el 31 de Diciembre de 2010 estuvo vigente la siguiente redacción del **artículo 37** TRLIS:

*"1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:*

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en éste y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado”.

Sobre la base de este precepto, y para la concreta modalidad de deducción que nos ocupa, un constante y conocido criterio, compartido por la Dirección General de Tributos y este Tribunal Central, y refrendado por la Audiencia Nacional, considera necesaria la concurrencia de los tres requisitos siguientes para el disfrute de la deducción:

a) Efectiva inversión por creación de sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, o la adquisición de una participación en una sociedad extranjera no inferior al 25% del capital social de ésta.

b) Desarrollar una actividad exportadora de bienes o servicios en términos que no se explicitan por el precepto.

c) La existencia de una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora de la inversora;

De conformidad a lo recogido en las Actas (y en sus Informes Adjuntos) y en los Acuerdos de Liquidación, las inversiones realizadas en 2006, 2007 y 2008 por entidades del **GRUPO I... C..., S.A** por las que éste aplicó las deducciones responden a una tipología que este Tribunal Central respeta a la hora de exponer sus conclusiones.

#### 1) Inversiones en I... EN... PA., LTDA.

Se trata, siguiendo lo recogido en Diligencia, de una sociedad brasileña holding de las concesiones que se iban obteniendo en ese país resultando adjudicataria de los diferentes concursos de explotación de líneas de transmisión de energía que se materializan después en la constitución de una sociedad de propósito específico, que es el concreto vehículo de cada una de las concesiones adjudicadas (la holding puede participar al 100% en la adjudicataria o tener algún socio en la concesión).

De acuerdo con las manifestaciones efectuadas por el representante del sujeto pasivo en el curso de las actuaciones, se consideraba procedente la deducción por las cantidades invertidas en esta entidad porque éstas generarían una actividad exportadora que vendría dada por ciertos importes, a facturar a partir de 2010, en concepto de “viajes, gastos de personal, transferencias de tecnología, capacidad, experiencia, know-how y capital humano”, para cuya acreditación se aportaron los Planes Económico – Financieros (Business Plan) correspondientes a las concesiones obtenidas, elaborados bajo la previsión de facturar a las empresas concesionarias los siguientes conceptos:

§ Tasa del 3% sobre los ingresos durante la vida útil de la concesión;

§ Gastos de viaje del Grupo relativos a las inversiones en las concesiones y de personal asociado a dichos viajes;

§ Otros gastos en los que incurrió el Grupo, véase asesoría, avales, etc;

En relación a esto, los acuerdos de liquidación recogen que el contribuyente, para justificar tales manifestaciones, había aportado la siguiente documentación:

- un contrato, de 2 de Agosto de 2007, suscrito entre I... C... CON..., S.A e I... EN... PA., LTDA, en el cual ésta se obliga a satisfacer a la prestadora *“un importe tal que le permita recuperar los gastos soportados en la prestación de los servicios más un margen”* que se calcula según la fórmula que consta en aquel. El concepto de “gastos” se fija en el Anexo I al contrato y son los siguientes: gastos de personal desplazado; gastos de viaje y desplazamiento (incluyendo los importes de hospedaje y alimentación); gastos “estructurales” incurridos por los departamentos de I... C... CON..., S.A en España y gastos correspondientes a servicios contratados a terceros ajenos al **GRUPO I... C..., S.A**;

- La facturación efectuada en 2007 por I... C... CON..., S.A a I... EN... PA., LTDA por los conceptos de consultoría, asesoramiento en los proyectos de ..., ... y ... según contrato y honorarios de éxito en las ofertas a los proyectos anteriores, si bien se reconoce que no se ha aportado (a pesar de múltiples requerimientos) el desglose de dichos importes facturados y la confirmación de que los mismos se soportan en el contrato de 2 de Agosto de 2007;

- otro contrato, también de 2 de Agosto de 2007, suscrito entre I... INGENIERÍA..., S.A e I... EN... PA., LTDA, sustancialmente idéntico al suscrito entre ésta e I... C... CON..., S.A;

- Igualmente, la facturación realizada en 2007 por I... INGENIERÍA..., S.A a I... EN... PA., LTDA que se limita a una única factura (Nº ...) por el concepto de negociación con los fabricantes de los equipos y apoyo técnico correspondiente a la obra Itumbiaría, fijándose el importe en función de un porcentaje (0,30%) sobre la base de la adjudicación que *“corresponde a I... C... CON...”*.

A la vista de lo expuesto, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referenciadas efectuadas en relación a I... EN... PA., LTDA dado que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos; además recoge que *“(...) se debe tener en cuenta que, respecto a las inversiones efectuadas en 2008 en la entidad I... EN... PA.. Ltda., se puso de manifiesto en la diligencia nº 13 que con fecha 2 de enero de 2008 se llevo a cabo una reducción de capital social por una cuantía de 31.657.554 reales brasileños (11.598.342,54 euros), por lo que este importe en ningún caso podría formar parte de la base de deducción”*.

Por su parte la entidad reclamante trata de justificar que sí se verifican para las inversiones efectuadas en la entidad, las condiciones exigidas para disfrutar de la deducción, considerando que existió una inversión efectiva (cuestión que no ha sido discutida en el curso del procedimiento) y una actividad exportadora directamente relacionada con aquélla inversión. Particularmente, en lo que se refiere a esta actividad exportadora, manifiesta que puede y debe admitirse como tal la *“exportación de servicios”* tales como asistencia técnica o cesión de conocimientos siempre que, como es este caso, evidencien una actividad exportadora en los términos del **artículo 37 TRLIS**. Indica que, desde una perspectiva económica y considerando el sector en el que se mueve (la construcción y la ingeniería) *“(...) es tan actividad exportadora prestar servicios de asesoramiento a una sociedad filial radicada en el extranjero para la construcción de una autopista o cualquier otro tipo de infraestructura como vender a una empresa extranjera bienes corporales”*.

Es cierto que el precepto no aclara qué se debe entender por “actividades de exportación”, ofreciéndonos, sin embargo, un concepto por exclusión, al disponer que *“las actividades financieras y de seguros”* no se considerarán directamente relacionadas con la “actividad exportadora”, de forma que, no toda inversión, en principio, puede ser calificada como de “actividad exportadora”. En este apartado, la norma fiscal se centra en el aspecto de la “relación directa” en el binomio “inversión- exportación”. En todo caso, no puede negarse que lo característico de una “actividad exportadora”, a estos efectos, es el trascender el desarrollo de la actividad empresarial a otros mercados con la finalidad de vender dichos bienes o prestar sus servicios más allá del ámbito territorial de la empresa.

Siendo ello así, y admitiendo que esta actividad (la prestación de servicios de asistencia técnica) pueda considerarse actividad exportadora a estos efectos, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación es preciso que entre ambas operaciones, inversión y exportación, exista una relación inmediata, esto es, que la inversión realizada en el extranjero esté directamente relacionada con la actividad exportadora de manera que que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico, quedando la carga de la prueba en la figura de quien pretende aplicar la deducción. Como bien plantea la entidad reclamante, esta relación directa de “inversiones” con “exportaciones” puede tener una naturaleza estructural o matemática, pero ambas, en todo caso, han de ser objeto de la prueba pertinente que acredite su concurrencia, lo que en este caso no se ha producido a juicio de la Inspección que entiende que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos, concepto que no puede dar lugar a que lo realizado se califique como “actividad exportadora” al referirse a un papel de mero intermediario por parte de las entidades del **GRUPO I... C..., S.A**. Es cierto que en su escrito de alegaciones, la entidad reclamante indica que *“ha facturado a la entidad brasileña durante los años objeto de inspección un importe de 4.980.343,00 euros”*, pero no lo es menos que no aporta ningún documento que destruya

la conclusión de la Inspección de que todas las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia lo son por refacturación de gastos.

Existe, por tanto, un problema de prueba insuficiente que nos lleva a confirmar la actuación Inspectora de acuerdo a lo dispuesto en el **artículo 105.1 LGT** (*“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*).

2) Inversiones en Sociedades adjudicatarias de concesiones administrativas (**CONCESIONARIA A... M..., S.A ...; CONCESIONARIA A... P..., S.A ... y SO.. I... O... LTD**).

Al igual que en el caso anterior, el contribuyente ha reconocido que la actividad exportadora que generarían las inversiones realizadas en estas entidades vendría dada por los importes a facturar, en ejercicios posteriores a 2008, en conceptos de viajes, gastos de personal, transferencias de tecnología, capacidad, experiencia, know-how y capital humano.

La Inspección reconoce que se ha aportado la siguiente documentación:

- facturas emitidas por **I... C... CON..., S.A.** a la entidad **CONCESIONARIA A... M..., S.A.** en el ejercicio de 2008, relativas a “asesoría interna y servicios prestados” en el periodo que va desde noviembre de 2006 a diciembre de 2008, cuyo análisis queda expuesto en el siguiente cuadro:

Nº FRA	TOTAL	Gastos personal, viaje, estancia	Gastos Estructura	Refacturación Gastos	Cuota IVA
9550/001/08	1.185.525,20 €	376.411,59 €	151.600,00 €	647.553,29 €	9.960,32 €
9550/002/08	322.829,38 €	126.221,44 €	- €	196.607,94 €	
9550/003/08	118.694,81 €	43.531,00 €	- €	75.163,81 €	
9550/004/08	128.265,32 €	57.519,48 €	- €	70.745,84 €	
<b>TOTAL</b>	<b>1.755.314,71 €</b>	<b>603.683,51 €</b>	<b>151.600,00 €</b>	<b>990.070,88 €</b>	<b>9.960,32 €</b>

Según se expone en los acuerdos, *“Del concepto de gasto de personal, viaje y estancia, corresponde a gasto de personal 405.132,28 euros y de viaje y estancia 198.551,23 euros. Representando el gasto de personal (405.132,28 euros) respecto del total inversión en la Autopista Monterrey – Saltillo (22.929.239,24 euros) el 1,76%”*.

- la factura 9550/006/08, también emitida por **I... C... CON..., S.A.** a la entidad **CONCESIONARIA A... M..., S.A.**, en la que se consigna como concepto la prestación de servicios de asesoría y gastos relacionados con la obtención de la concesión, pero de la que no se ha aportado más detalle;

- la factura 9550/005/08, emitida por **I... C... CON..., S.A.** a la entidad **CON... A...P... , S.A ...**, en la que se concreta, como concepto, *“servicios de asesorías prestados y gastos relacionados con la obtención de la concesión”*, pero de la que no se ha aportado más detalle;

A la vista de lo expuesto, la Inspección concluye que el contribuyente no ha acreditado la actividad exportadora respecto de las inversiones referenciadas efectuadas en relación a estas Sociedades adjudicatarias de concesiones administrativas, dado que lo único que se ha acreditado es que las facturaciones realizadas en los períodos impositivos de referencia (hasta 2008) lo son por refacturación de gastos. Al igual que en el caso anterior, este Tribunal Central entiende que la reclamante no acredita en forma suficiente, a los efectos que aquí interesan, que llevara a cabo una auténtica actividad exportadora en relación a las referidas entidades (en algún caso, ni tan siquiera se ha aportado un contrato en el que se formalizara o sustentara dicha actividad), debiendo confirmarse la actuación regularizadora.

3) Igualmente, ha de concluirse en relación a las inversiones materializadas en cuanto a filiales en el exterior (**I.C MÉXICO, S.A; I.C. ARGENTINA, S.A; I... PRO...LTDA; I.C. POLONIA, S.A**). En este caso, aun es más evidente la falta de prueba pues, tal y como recogen los Acuerdos de Liquidación y las Actas, no se ha aportado documentación alguna relativa a las facturaciones que, según manifiesta la sujeto pasivo, se iban a realizar por la prestación de los servicios de asistencia técnica y de transferencia de tecnología y conocimientos.

#### Sexto.

Finalmente, procede analizar la discusión que se plantea sobre la deducción por doble imposición internacional. La situación parte de la integración, en la autoliquidación fiscal del Grupo por el IS de 2007, de una

deducción por doble imposición internacional por importe de 1.180.118,41 €, con origen en las retenciones efectuadas en Argentina a **I... INGENIERÍA..., S.A.** por su facturación a **L...M, S.A. (LM...)**.

El **artículo 31 TRLIS** dispone que *“1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

*a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.*

*No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.*

*b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (...).”*

En el presente caso resulta de aplicación el CONVENIO firmado entre el reino de España y la Republica Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de fecha 21 de julio de 1992 (Instrumento de Ratificación de 20 de julio de 1994). Así lo hace la Inspección Tributaria, acudiendo, concretamente, al **artículo 12** del mismo que recoge, en relación a “Cánones y Regalías” lo siguiente:

*“1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

*2. Sin embargo, dichos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y conforme a la legislación de ese Estado pero si el receptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder:*

- a) Del 3 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de noticias;*
- b) Del 5 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;*
- c) Del 10 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica;*
- d) Del 15 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.*

*3. El término cánones o regalías empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas magnéticas grabadas, de video y audio, de radio y televisión y de todo otro medio de proyección, reproducción o difusión de imágenes o sonidos, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y por la prestación de servicios de asistencia técnica (...).”*

La Inspección, tras analizar la documentación aportada y estudiando el contenido de las prestaciones que **I... INGENIERÍA... S.A.** se compromete a realizar a favor de **LM...**, según contratos, concluye que se trata de “servicios de asistencia técnica”, enmarcados en el referido **artículo 12.2.c)** del CONVENIO, por lo que el impuesto exigible según el convenio es del 10 %, y, en consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1.a del TRLIS puede ser deducible.

En cuanto al límite del artículo 31.1.b (cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español), de la información aportada por el contribuyente se concluye que este importe es superior (en 2007 y 2008) al correspondiente por aplicación de la letra a) del artículo 31.1.

Dados los ingresos por la facturación de **I... INGENIERÍA... S.A.** a **LM...**, que fueron objeto de gravamen en Argentina, y que se integraron en las bases Imponibles (3.412.385,09 € en 2007; 864.000,68 € en 2008), los acuerdos limitan las cantidades a deducir por tal concepto a 341.238,51 € en 2007 y 86.400,07 € en 2008.

**GRUPO I... C..., S.A.**, alega que se le aplicó en Argentina una retención del 31,5% sobre el primer pago efectuado en noviembre de 2006 y un 10% sobre el segundo pago efectuado en mayo de 2007. Entiende que debe

mantenerse la deducción tal y como se practicó en su autoliquidación de 2007 pues de los contratos aportados se desprende que la fecha de firma de los mismos es posterior al pago del primer anticipo (los cobros fueron en Noviembre de 2006 y en Mayo de 2007). Alega que según la legislación Argentina, para que pueda ser de aplicación el tipo reducido de retención (10%), los contratos tienen que cumplir determinados requisitos entre los que se encuentra la obligación de registro en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial de Argentina, condición indispensable, según el punto 4 del PROTOCOLO del CONVENIO, para que les sea de aplicación el tipo reducido de gravamen del artículo 12.2.c). De forma que si no existían los contratos por lo que se paga el primer anticipo de 3.500.162 € debido a que se firmaron con posterioridad a su pago, no le era de aplicación el tipo del 10% del Convenio. Sin embargo, cuando se pagó el segundo anticipo en mayo de 2007, ya estaban en vigor los contratos y se habían registrado, por lo que se aplicó la retención del 10%. Alega que sería incongruente que en el primer pago se actuara incorrectamente y en el segundo correctamente así como las dificultades de recuperar los importes retenidos en Argentina.

Pues bien, en este punto, este Tribunal Central no puede más que confirmar la actuación inspectora. Del expediente resulta, y no se opone a ello la interesada, que nos encontramos ante contratos relativos a “servicios de asistencia técnica”, encuadrables en el artículo 12.2.c) del Convenio. De forma que, en todo caso, los anticipos pagados lo serían de dichos contratos, contratos que, tal y como reconoce la propia interesada, cumplieron los requisitos de registro exigidos en Argentina, por lo que a los pagos derivados de los mismos les es de aplicación el tipo del 10% establecido en el Convenio. El hecho de que las partes decidieran cobrar por anticipado no desvirtúa el hecho de que, en definitiva, lo que se cobró fue parte del precio derivado de dichos contratos. Por ello, el impuesto exigible según el convenio es del 10 %, y, en consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1.a del TRLIS puede ser deducible. No cabe pretender corregir en España a través de la aplicación de una deducción por doble imposición internacional no amparada por la norma, el exceso de tributación que pueda haberse producido en Argentina, pretensión ésta que parece desprenderse de las alegaciones relativas a la imposibilidad de obtener la recuperación en Argentina de lo excesivamente retenido allí.

Procede, por ello, la confirmación de la regularización practicada.

#### **Séptimo.**

Pasando a analizar los acuerdos sancionadores también impugnados, debemos referirnos, en primer lugar, a la posible irregularidad en la notificación de “los acuerdos de inicio de imposición de sanciones”. Según la entidad reclamante, “los acuerdos

· A51 ... que trae causa del acta de disconformidad A02- ... incoada por el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2005;

· A51 ... que trae causa del acta de disconformidad A02- ... incoada por el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2006.

· A51 ... que trae causa del acta de disconformidad A02- ... incoada por el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, período 2007

que fueron notificados en mano a esta parte por mi representada, no se ajustan a Derecho, ya que tenían que haber sido notificados mediante notificación electrónica, tal y como establece el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre (...).”

El artículo 3 RD 1363/2010 establece lo siguiente:

“1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurran las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.

b) Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (...)."

La Administración se separa del procedimiento de notificación electrónica obligatoria alegando ampararse en el referido **artículo 3.2.b) RD 1363/2010** (la comunicación o notificación electrónica resultaba incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia).

En relación con la notificación cabe decir que la misma opera como condición jurídica de eficacia del acto a que se refiere, de tal forma que el acto no es ejecutivo ni ejecutorio sin previa notificación en regla. De esta manera, se configura como garantía para los administrados y se concibe como un acto formal exigiéndose por la jurisprudencia el cumplimiento de requisitos de contenido y forma rigurosos. Asimismo, cabe señalar que en materia tributaria la eficacia de las actuaciones administrativas como causa de interrupción de los distintos plazos de prescripción se condiciona al conocimiento formal del obligado tributario del acto en cuestión.

La importancia de la notificación como condición de eficacia del acto administrativo reviste una especial significación en el caso de las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria, en la medida en que la indefensión originada en vía administrativa obstaculice o impida que el obligado tributario tenga acceso a la tutela judicial efectiva. Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en STC 291/2000, de 30 de noviembre y STC 113/2006 de 5 de abril de 2006. Pero estos pronunciamientos no obstan a que la notificación practicada en el domicilio de la entidad, en el que pudo ser entregado, resulte plenamente válida y produzca todos sus efectos. En definitiva, se pretende con esta forma de notificación evitar la falta de eficacia del acto administrativo dictado que se produciría con una notificación fuera del plazo máximo permitido por la norma, pero entiende este Tribunal que ello no supone obstáculo alguno a las plenas garantías de defensa del contribuyente, que en definitiva es lo que se persigue con el examen detallado de la validez de la notificación practicada.

Por ello, este Tribunal Central entiende procedente la actuación administrativa, considerando correcta la práctica de la notificación de los acuerdos de inicio de los expedientes sancionadores al amparo de lo dispuesto en la normativa referida.

### **Octavo.**

A la hora de analizar el resto de las cuestiones relativas a los acuerdos sancionadores, es importante partir de lo que dispone el **artículo 183.1 LGT** "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*". Resulta, por tanto, ineludible considerar una serie de elementos a la hora de confirmar la existencia de una infracción tributaria: por un lado, ha de existir una acción (entendiendo por tal toda conducta exterior de un sujeto susceptible de constituir un comportamiento activo) o una omisión, y teniendo presente que si se cometiese mediante una conducta omisiva sería necesario para la existencia de infracción la presencia de un previo deber jurídico de actuar; en segundo término, debe existir reconocerse la tipicidad (antijuridicidad) de dicho comportamiento, si bien hay que tener en cuenta que no toda vulneración de normas tributarias da lugar a su consideración como infracción tributaria. Finalmente, resulta especialmente trascendente reconocer la necesidad de apreciar, de forma motivada y suficiente, un elemento de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo para sancionarle, derivado del **artículo 179.1 LGT** ("*Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos*").

Refiriéndonos de manera específica a este último elemento configurador de la infracción tributaria se ha de señalar que, dentro del ámbito del Derecho Tributario Sancionador, se excluye la responsabilidad objetiva, motivo por el cual el **artículo 179.2 LGT** regula las causas de exoneración de responsabilidad. Cuestión distinta es la relativa al tipo de culpabilidad que se exige para la comisión de una infracción tributaria, ya que, como señala la LGT, las infracciones tributarias podrán realizarse mediando dolo o culpa con cualquier grado de negligencia.

El principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que éste no tiene que probar su inocencia (ausencia de culpabilidad), siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad, si bien en cualquier grado de negligencia. Tal y como declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 1 de abril de 1982, la presunción de inocencia se aplica, no ya sólo en el ámbito de los delitos, sino también a los procedimientos sancionadores. Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en la STC de 24 de septiembre de 1986, la presunción de inocencia implica que toda condena (o sanción) debe ir precedida de una actividad probatoria, debiendo ser las pruebas vitales y valoradas jurídicamente y recayendo la carga de la prueba sobre el acusador (en nuestro caso la Administración Tributaria). En el ámbito sancionador las pruebas han de

constituir el fundamento de la regularización que se efectúe mediante la liquidación tributaria. Ahora bien no basta con eso, ya que han de aportarse las pruebas de la conducta dolosa, culposa o negligente, justificando las primeras la regularización y las segundas la posible sanción. Adicionalmente las pruebas relativas a la culpabilidad del presunto infractor han de ser aportadas por la Administración con la finalidad de desvirtuar la presunción de inocencia.

Por tanto, para que un acuerdo sancionador por la existencia de una infracción tributaria resulte procedente y conforme a derecho debe exponer la existencia de una conducta típica, recogida como infracción en las normas tributarias, y debe justificar y razonar adecuadamente la existencia de culpabilidad (en cualquier grado de dolo o negligencia) en la actuación desarrollada por el sujeto pasivo infractor.

#### **Noveno.**

En lo referente a la existencia del elemento objetivo por el que se acuerdan la imposición de las sanciones, procede examinar qué se sanciona en cada uno de los acuerdos objeto de estudio. Se analiza, en primer lugar, el acuerdo sancionador A23 – ..., referido al Impuesto sobre Sociedades de 2005 y derivado de la liquidación girada por ese mismo concepto el 25 de Julio de 2012. Según se recoge en el mismo, se sancionan ciertas conductas del obligado tributario por encontrarse tipificadas en los **artículos 191 y 195 LGT**, en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el Impuesto sobre sociedades del período (3.067.293,26 €), ha acreditado improcedentemente cantidades a deducir en la cuota (659.748,22 €), y ha determinado incorrectamente la renta neta y las deducciones sin que una parte haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (247.072,60 €).

En cuanto al acuerdo sancionador A23 – ..., referido al Impuesto sobre Sociedades de 2006 y derivado de la liquidación girada por ese mismo concepto el 25 de Julio de 2012, es objeto de sanción la conducta del obligado tributario, expuesta en la actuación inspectora previa, por considerarla tipificada en el **artículo 191 LGT**, ya que derivó en dejar de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente por el Impuesto en el período impositivo correspondiente. Una vez confirmada la existencia de tal conducta, es también procedente remitir la cuestión al análisis de la concurrencia del elemento subjetivo (culpabilidad) que se hará más adelante.

Finalmente, el acuerdo sancionador A23 – ..., referido al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y derivado de la liquidación girada por ese mismo concepto el 25 de Julio de 2012, nuevamente vuelve a sancionar por considerar cometidas, por la sujeto pasivo, las infracciones tipificadas en los **artículos 191 y 195 LGT** en cuanto que ha dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente (11.086.805,31€), y ha declarado incorrectamente la renta neta y las deducciones aplicadas, sin que haya dado lugar a un menor ingreso, por haberse aplicado en la liquidación créditos de impuesto a los que la entidad tenía derecho (115.733,02 €).

En definitiva, se trata de aspectos que han dado lugar a regularizaciones tributarias que ya han sido analizadas por este Tribunal Central y cuya conformidad a derecho ha sido confirmada, manteniendo los argumentos en que se ha amparado la liquidación practicada por la Inspección Tributaria, o a regularizaciones a las que el obligado tributario prestó su conformidad y que no discute, por lo que concurre el elemento objetivo necesario para acordar la imposición de una sanción por la existencia de infracción tributaria, sin perjuicio de que deba analizarse la concurrencia de culpabilidad en dicha conducta.

#### **Décimo.**

Una vez que se han confirmado las regularizaciones tributarias practicadas y, con ello, la concurrencia de los elementos objetivos para acordar la imposición de las sanciones, únicamente cabe analizar si se ha motivado adecuadamente la concurrencia del preceptivo elemento subjetivo de culpabilidad en las conducta del sujeto pasivo en los términos expuestos. La Inspección, al adoptar los acuerdos sancionadores, tras hacer referencia a las circunstancias concurrentes en cada conducta que se sanciona, concluye la existencia de una conducta claramente opuesta a la norma jurídica, sin que se haya podido apreciar ninguna circunstancia que razonablemente la hubiera podido explicar.

Así, en el caso concreto de la deducción por Actividades Exportadores que es objeto de regularización en el período impositivo de 2005, por importe de 659.748,22 € por considerar insuficientemente acreditado el derecho a aplicarla, el acuerdo sancionador expone que *“(...) no estamos ante ninguna duda interpretativa ni ante una dificultad en la interpretación de la norma, sino directamente, ante una falta de justificación de una deducción practicada, pues el contribuyente no ha acreditado de forma alguna los gastos en que manifiesta haber incurrido por la presentación de ofertas internacionales, que constituyen el origen de la deducción por actividades de exportación (...)*

*En consecuencia, en el presente expediente no puede considerarse que la entidad haya actuado en base a una interpretación razonable de la norma, pues no se trata de la discusión sobre que unos determinados gastos puedan o no formar parte de la deducción, sino que, simplemente, el importe consignado en la declaración presentada no se acredita por el contribuyente, por lo que su conducta fue claramente negligente, en cuanto que*

*supone una conculcación clara y directa de la norma, sin que la alegación genérica de la entidad de que se acogió a una interpretación razonable de la misma pueda aceptarse, pues, en los términos señalados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe apreciar en este caso circunstancia alguna que pudiera excluir la negligencia puesta de manifiesto en la conducta infractora*

*En definitiva, no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, puesto que simple y llanamente el obligado tributario no ha aportado justificación alguna de la deducción consignada en su declaración, por lo que la conducta de la entidad se ha de considerar culpable, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica.”*

En el caso de la sanción impuesta por el Impuesto sobre Sociedades de 2006, estima asimismo este Tribunal que se cumple el requisito de una motivación adecuada del elemento subjetivo de la infracción tributaria , pues se analizan y detallan en las páginas 29 a 38 del acuerdo sancionador los distintos aspectos relevantes en orden a la apreciación de la culpabilidad para cada uno de los ajustes practicados por la inspección y que considera sancionables, habiendo prestado la interesada su conformidad a parte de ellos (“Provisión insolvencias” “Amortización elementos fusión revalorizados”, “Ajuste por la venta del inmovilizado revalorizado”, “Gastos de personal no deducibles”, “Gastos no justificados” realizados en relación con diversas entidades del grupo, , “Imputación resultados UTE Girona”, “eliminación por dividendos de **PO.. CA** y de **PO... ES...** y deducción por actividades exportadoras).

Finalmente, asimismo, en el caso de la sanción impuesta por el ejercicio 2007, se analiza la concurrencia del elemento subjetivo de cada una de las regularizaciones que considera merecedoras de sanción. Así, en relación con los ajustes relativos a la venta del inmovilizado revalorizado señala que se han utilizado los coeficientes del propio obligado tributario en cuanto a la eficacia fiscal, por lo que no ha existido discrepancia alguna en este punto. *“En consecuencia, simple y llanamente el obligado tributario no ha aplicado estos coeficientes y, conociendo que toda la revalorización contable no tiene eficacia fiscal (puesto que él mismo había calculado estos coeficientes), sin embargo, no ha efectuado el ajuste fiscal correspondiente. Es decir, que no estamos en presencia de algunas de las dificultades que pueda haber en la aplicación de este precepto y de las que se han hecho eco los Tribunales en ocasiones, sino en una mera inaplicación de este precepto. Por tanto, no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de considerar como valor de adquisición el valor contable, por lo que su conducta ha de ser calificada de negligente, siendo, en consecuencia, acreedora de sanción.”* Además señala que la entidad manifestó su conformidad con ajuste similar en el año 2005 y la sanción derivada del mismo y asimismo ha dado su conformidad al sancionador derivado del Acta A01 de 2007 en el que se incluía un ajuste igual que éste relativo a la venta de acciones revalorizadas por fusión (apartado A.4.1). Y en cuanto a la exención de rentas de UTES , recoge:” (...)En consecuencia, por aplicación del artículo 50 del TRLIS, no puede considerarse que la entidad haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, a la hora de efectuar un ajuste negativo al resultado contable en concepto de UTES EXTERIOR, en términos que suponen una conculcación clara y directa de los mencionados preceptos, ya que ha quedado claramente demostrado que la **UTE L... OFF** opera en España, sin que la alegación genérica de la entidad de que se acogió a una interpretación razonable de la norma pueda aceptarse pues, en los términos señalados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe apreciar en este caso circunstancia alguna que pudiera excluir la negligencia apreciada.

*Efectivamente, de la mera exposición de los hechos que se realiza en el correspondiente apartado de este acuerdo cabe concluir que en relación con los ajustes realizados por la Inspección no se plantea duda sobre el incumplimiento negligente de la formativa tributaria, por lo que no cabe exculpar la conducta de la entidad. Debe añadirse que la entidad ha presentado unas alegaciones comunes a los tres ejercicios en las que únicamente ha señalado que “si no se puede declarar como una interpretación correcta de la norma lo mínimo es declararla como una interpretación razonable, por lo que en ningún caso procedería imponer la sanción impuesta, ya que no daría a lugar a una actuación culpable una interpretación correcta o razonable de la norma”, sin mayor concreción, sin aportar justificación alguna de su actuación ni de la supuesta interpretación razonable efectuada.*

*Por tanto, del análisis de los hechos que dan lugar a la conducta infractora se desprende que no se trata aquí de una controversia razonable o no en cuanto a la aplicación de la norma, sino de una conculcación simple y directa de la misma, por lo que la conducta de la entidad es susceptible del reproche de negligencia, en cuanto que pudo y debió haber ajustado su conducta a la norma jurídica.”*

Como reiteradamente ha reconocido este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en el ámbito del derecho tributario sancionador no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor. Resulta, además, de notable trascendencia reconocer que la acreditación de la existencia de la culpabilidad y una adecuada motivación de la misma, es imprescindible en todo acuerdo sancionador, ya que de lo contrario, se vulneraría el principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24 de la Constitución española. En este caso, este

Tribunal Central concluye que la Inspección sí ha acreditado la existencia de culpabilidad, pues ha realizado una suficiente actividad probatoria en virtud de la cual se ha demostrado que la entidad actuó sin la diligencia debida, al menos en grado de negligencia, al actuar, bien acreditando, de forma improcedente, partidas a deducir de la Base Imponible sin poder acreditar el cumplimiento de los requisitos para acceder a tal beneficio fiscal, bien llevando a cabo actuaciones que dieron lugar a menores ingresos, por el Impuesto, de los que hubieran correspondido de acuerdo a unas correctas autoliquidaciones. Por tanto, en definitiva, deben confirmarse los acuerdos sancionadores girados .

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en las reclamaciones económico-administrativas promovidas por **GRUPO I... C... , S.A**, contra liquidaciones y sanciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT,

**ACUERDA:**

**DESESTIMARLAS**, confirmando los acuerdos de liquidación y sancionadores impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.